
プロジェクト リース

項目 第 96 回リース会計専門委員会で聞かれた意見

本資料の目的

1. 本資料では、第 96 回リース会計専門委員会（2020 年 11 月 26 日開催）の審議で聞かれた主な意見をまとめている。

サブリースについて

（サブリースの会計処理について聞かれた意見）

2. リース適用指針第 47 項における転リース取引についての定め（資料第 5 項）は、中間的な貸手が利ザヤを獲得しないケースを前提にして規定されたものと記憶している。今般、サブリースの取扱いで問題としているのは、中間的な貸手が利ザヤを獲得するケースであるため、リース適用指針第 47 項の定めとは前提が異なっていることに留意すべきである。
3. 中間的な貸手に代金回収リスクがない場合は、資産及び負債を両建てする必要がないことを明確にした方がよい。
4. 実務においては、IFRS 第 16 号の会計処理では、使用权の認識が中止されることが頻発することや貸手にも影響が大きいことが問題視されている。一方、原資産を参照する米国基準（Topic 842）の会計処理では、問題があるという話は聞いていない。

オブザーバーから聞かれた意見

5. 一般的に日本におけるサブリースは、中間的な貸手が手数料を獲得することを目的とした取引が多く、現行のリース会計基準における手数料収入として計上する規定は維持してもよいのではないか。また、サブリースがオペレーティング・リースに分類されるケースについては、リースの定義を満たすか否かを慎重に検討してほしい。さらに、中間の貸手の損益のミスマッチの問題は、ビジネスの実態を正しく反映した会計処理になっていないという懸念がある。

（一括借上契約についての検討及びパス・スルー型のサブリースについての検討につ

いて共通して聞かれた意見)

6. 一括借上契約も、パス・スルー型も、まずリースの定義を明確にした上で、ヘッドリースがリースの定義をみたすか否かを検討すべきである。仮にリースの定義を満たした場合には、中間的な貸手の債権及び債務は金融商品に該当することから、同債権と同債務を相殺することは金融商品会計基準等との整合性の観点から難しくなるのではないか。
7. 一括借上契約も、パス・スルー型も、(ヘッド)リースがリースに該当するかどうかは、ヘッドリースの貸手と中間的な貸手のどちらがその資産の使用に対して情報を持っていて、その情報の非対称性を解消するように契約をどういうふうに結ぶかにさかのぼることになると考えられ、一括借上契約はリースに該当し、パス・スルー型はリースではないというような分類ができるのではないか。

(パス・スルー型のサブリースについての検討について聞かれた意見)

8. パス・スルー型の(ヘッド)リースは、資料第31項(1)の中間の貸手が経済的便益のほとんどすべてを得る権利を有しているとは言えない点、同項(2)の資産の使用を指図する権利がヘッドリースの貸手にあるとは考えられない点、及び(3)の賃料は使用に連動した変動賃料に近い点を考慮すると、そもそもリースの定義に該当するか否かについてさらに検討する必要があるのではないか。
9. 例えば、ヘッドリースの借手は、エンドユーザーが存在している期間のみパススルーされる取引については、ヘッドリースの借手を代理人として整理することは難しいと考える。この場合は、一旦リース負債を認識したうえで、当該リース負債の認識の中止及びバランスシートの相殺を検討する余地はあると考える。
10. パス・スルー型における中間的な貸手は、資料第46項に記載された点から、代理人として整理する考え方もあり得るかもしれないが、その場合には、代理人とは何か、その解釈を明確にすべきである。
11. パス・スルー型において、IFRS第15号の本人又は代理人の定めを用いることは可能かもしれないが、その場合には、IFRS第16号には本人又は代理人の定めがないこと、及び、日本基準だけそのような定めを設けるのか、という指摘を受けることが懸念される。また、仮に代理人の定めを用いた場合に、収益及び費用を相殺できても、資産及び負債の両建ての問題は残るものと考えられる。従って、それよりも、そもそもヘッドリースがリースの定義に該当するか否かを検討することが重要である。ヘッドリースにおいては、中間的な貸手は、ヘッドレッサーから不動産を借りたことに対する対価を支払う義務を負っているわけではなく、中間的な借手から受け取った金額を引き渡す義務しか負っていないこと、及び、ヘッドリースの貸手

が実質的にサブリースの借手を決定していると考えられることから、リースに該当しない可能性が高いのではないかと考えられる。

12. パス・スルー型のサブリースについて、ヘッドリースとサブリースを2つの別個の契約として会計処理するか否かについてのガイダンスを作成する場合（資料第50項）には、サブリースの契約形態が様々であることを反映したガイダンスにするよう、工夫する必要がある。

セール・アンド・リースバック取引について

（セール・アンド・リースバック取引の会計処理について聞かれた意見）

13. 米国基準（Topic 842）は、売却損益の全額を認識する点で、リース期間の見積りによって売却損益の認識（期間配分）が重要な影響を受ける IFRS 第16号よりも、簡潔で分かりやすいとも考えられる。この点を含めて、なぜ IFRS 第16号を採用したのかの議論を整理すべきである。
14. 売却取引とリースバック取引との間があき、期を跨ぐ場合を考えると、売却とリースバックを一体の取引と考える IFRS 第16号よりも、売却とリースバックは互いに影響を受けるべきでないとする米国基準（Topic 842）の方が、簡潔で分かりやすいのではないかと考えられる。また、このような場合には、税会不一致が生じる懸念があり、財務諸表の作成実務が煩雑になることが懸念される。

（一括借上契約と建設請負工事が同時に締結される場合の会計処理への懸念への対応について聞かれた意見）

15. 一括借上契約と建設請負工事が同時に締結される場合において、企業が賃貸住宅を建設することが一定の期間にわたり充足される履行義務に該当する場合、中間的な貸手（原資産の借手）である企業がどの時点で使用権資産に対する支配を獲得するのかについては、整理が必要になるものと考えられる。また、建設請負工事だけを売却とは別のカテゴリーを設けることも納得感がないと思う。
16. 一括借上契約と建設請負工事が同時に締結されていなくても、当初の交渉において売手である借手が一括借上契約を拒否できないようになっている場合などは、実質的に両契約が同時に交渉されているものとみなすことができると考えられる。両契約の同時性については、同時に締結される場合に加えて、同時に交渉される場合も含めることを検討すべきと考える。
17. 一括借上契約において、リースバック後のリース期間をどう見積るかが問題になる

審議事項(4)-4

が、借上契約を継続するかどうかは、通常、買手である貸手に決定権があることが多いため、売手である借手が見積るリース期間は、非常に短期となるおそれがある。この点は、11月にIASBから公表される公開草案との整合性も図りながら検討すべきと考える。

18. セール・アンド・リースバック取引を業としているような場合には、売却損益の認識の問題の他に、売上と原価をグロス表示するかネット表示するかの問題が実務においては見受けられる。
19. PFI事業において、民間の建設会社が建設を行うとともに運営者となる取引もみられ、一括借上契約と建設請負工事が同時に締結される場合の論点と比較して検討すべきではないか。
20. 実務においては、セール・アンド・リースバック取引とサブリースを組み合わせた取引（例えば、メーカーが作成したものを購入したうえで、メーカーにリースし、それをメーカーがエンドユーザーに貸出す取引）があることについて、留意されたい。

以 上